



XXVIII Congresso Brasileiro de Custos
17 a 19 de novembro de 2021
- Congresso Virtual -



Gestão de custos em empreendimentos hoteleiros: um estudo de caso em um hotel de pequeno porte de Baturité-CE

José Cesanildo Dos Santos Soares (IFCE) - cesantos798@gmail.com

Isac de Freitas Brandão (IFCE) - isacdefreitas@hotmail.com

Resumo:

Ferramentas de gestão de custos podem ser úteis no processo de tomada de decisão em empreendimentos hoteleiros, contribuindo para a sustentabilidade financeira destas organizações. Entretanto, a pesquisa empírica sobre gestão de custos na Hotelaria tem focado em empreendimentos de grande porte, e tem mostrado que estas ferramentas têm sido pouco aplicadas em empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. Neste contexto, realizou-se estudo de caso em um hotel de pequeno porte localizado na cidade de Baturité-CE, com o objetivo de analisar a utilização de ferramentas de gestão de custos para empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. A partir da revisão de literatura sobre gestão de custos na Hotelaria e de dados obtidos por entrevista e observação não participante com a gestora do empreendimento, foram sugeridas medidas para controles de vendas e receitas, controle dos custos por departamentalização, controle de estoques e imobilizado, cálculo do resultado econômico, análise de custos por meio de custeio variável e utilização do método misto para a formação do preço da diária. A principal contribuição do trabalho foi discutir as ferramentas da gestão de custos que podem ser empregadas em empreendimentos hoteleiros de pequeno porte, e os benefícios que estas ferramentas podem trazer ao processo de tomada de decisão gerencial destes empreendimentos. O modelo de gestão de custos proposto foi baseado em um estudo de caso, mas pode ser aprimorado e adotado por outros empreendimentos hoteleiros de pequeno porte.

Palavras-chave: *Gestão de custos. Empreendimentos hoteleiros. Tomada de decisão.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

Gestão de custos em empreendimentos hoteleiros: um estudo de caso em um hotel de pequeno porte de Baturité-CE

RESUMO

Ferramentas de gestão de custos podem ser úteis no processo de tomada de decisão em empreendimentos hoteleiros, contribuindo para a sustentabilidade financeira destas organizações. Entretanto, a pesquisa empírica sobre gestão de custos na Hotelaria tem focado em empreendimentos de grande porte, e tem mostrado que estas ferramentas têm sido pouco aplicadas em empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. Neste contexto, realizou-se estudo de caso em um hotel de pequeno porte localizado na cidade de Baturité-CE, com o objetivo de analisar a utilização de ferramentas de gestão de custos para empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. A partir da revisão de literatura sobre gestão de custos na Hotelaria e de dados obtidos por entrevista e observação não participante com a gestora do empreendimento, foram sugeridas medidas para controles de vendas e receitas, controle dos custos por departamentalização, controle de estoques e imobilizado, cálculo do resultado econômico, análise de custos por meio de custeio variável e utilização do método misto para a formação do preço da diária. A principal contribuição do trabalho foi discutir as ferramentas da gestão de custos que podem ser empregadas em empreendimentos hoteleiros de pequeno porte, e os benefícios que estas ferramentas podem trazer ao processo de tomada de decisão gerencial destes empreendimentos. O modelo de gestão de custos proposto foi baseado em um estudo de caso, mas pode ser aprimorado e adotado por outros empreendimentos hoteleiros de pequeno porte.

Palavras-chave: Gestão de custos. Empreendimentos hoteleiros. Tomada de decisão.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor

1 INTRODUÇÃO

O crescente número de concorrentes que atuam no mercado hoteleiro tem aumentado os desafios para a gestão hoteleira no Brasil (Struckas, Borinelli, & Rocha, 2019). Em meio aos desafios enfrentados pelos empreendimentos hoteleiros está a busca por excelência nas ofertas dos serviços, sendo necessário aos gestores tomar decisões para melhoria de desempenho e dos serviços ofertados (SILVA et al., 2020).

Segundo Struckas, Borinelli e Rocha (2019) para se destacar em um mercado competitivo como o setor hoteleiro é necessário otimizar o processo de tomada de decisão, o que pode ser facilitado pela gestão de custos. Segundo Dumer, Mariani, Mendonça, & Costa (2019, p. 67) “em muitas situações um empreendimento hoteleiro não alcança lucro por falta de controle de elementos como gastos relacionados a manutenções da estrutura física, energia elétrica, água, estoque e também por desconhecimento ou má utilização de ferramentas de controle como planilhas de custos”.

Estudos em empreendimentos hoteleiros são importantes para apontar um posicionamento que o gestor deve escolher para o funcionamento do empreendimento, contribuindo para o desenvolvimento, economia, sustentabilidade e geração de empregos no mercado (Lunkes, Costa, Bortoluzzi, & Rosa, 2018). Para

Vieira e Souza (2005, p. 428), “o sistema de apuração e alocação dos custos é essencial para a formação dos preços de produtos e serviços, apuração da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio, e, também, para a composição da lucratividade de um empreendimento hoteleiro, pois isto se constitui em fator importante para a sobrevivência da organização”.

Struckas, Borinelli e Rocha (2019) identificaram que as informações de custos são mais utilizadas para a tomada de decisão por gestores de empreendimentos hoteleiros de médio e grande porte. Entretanto, a maior parte dos hotéis independentes no Brasil são de pequeno porte. Estes empreendimentos possuem baixo investimento e estrutura reduzida (Tomé, 2019), o que pode dificultar a implementação de sistemas de informações de custos mais complexas, como as adotadas nos empreendimentos hoteleiros de grande porte. Nesse contexto, este trabalho foi desenvolvido a partir da seguinte questão: *Quais as ferramentas de gestão de custos podem ser utilizadas para otimizar o processo de gestão em empreendimentos hoteleiros de pequeno porte?*

O objetivo deste trabalho é analisar a utilização de ferramentas de gestão de custos para empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. Para atingir este objetivo foi realizado um estudo de caso em um hotel de pequeno porte da cidade de Baturité-CE. A partir da revisão de literatura sobre gestão de custos na hotelaria e de dados obtidos por entrevista e observação não participante com a gestora do empreendimento, foram sugeridas medidas para controles de vendas e receitas, controle dos custos por departamentalização, controle de estoques e imobilizado, cálculo do resultado econômico, análise de custos por meio de custeio variável e utilização do método misto para a formação do preço da diária.

Este trabalho se justifica pela necessidade do gerenciamento de custos para a sustentabilidade de pequenos empreendimentos hoteleiros, que possuem estrutura reduzida e investimento reduzido, quando comparados a empreendimentos hoteleiros de médio e grande porte. Estudos que tratam da gestão de custos na hotelaria são realizados em hotéis de médio e grande porte (Lima, Egito, & Silva, 2004; Vieira & Souza, 2005; Lunkes, 2009; Lunkes et al., 2018; Ribeiro & Riedo, 2019) havendo uma carência de estudos aplicados a hotéis de pequeno porte. Embora tenham baixo investimento, hotéis de pequeno porte são responsáveis por movimentar a economia com a oferta de um produto/serviço de baixo custo que atenda a demanda com suas características específicas e classificações hoteleiras, conforme Struckas, Borinelli e Rocha (2019). A crise econômica decorrente da pandemia de COVID-19 e seus impactos sobre o setor de hotelaria reforçam a necessidade de as empresas deste setor buscarem ferramentas que contribuam para redução dos gastos, em especial em empreendimentos de pequeno porte que dispõe de menos recursos financeiros para enfrentamento da queda do faturamento.

A principal contribuição deste trabalho é discutir as ferramentas da gestão de custos que podem ser empregadas durante o processo de gestão e os benefícios que estas ferramentas podem trazer para os empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. O modelo de gestão de custos aqui proposto foi baseado em um estudo de caso, mas pode ser aprimorado e adotado por outros empreendimentos hoteleiros, visando melhorar a qualidade, a sustentabilidade e o desempenho dos serviços de hospedagem.

Este trabalho está organizado em cinco seções. A primeira seção é esta introdução, em que se contextualiza o problema e se apresentam os principais pontos da pesquisa realizada. Na segunda seção é apresentada a revisão bibliográfica sobre gestão de custos e sua aplicação na Hotelaria. Na terceira seção são apresentados

os métodos adotados para a realização da pesquisa. Na quarta seção são apresentados e analisados os resultados do estudo de caso realizado. Por fim, nas considerações finais do trabalho é destacada a importância de um modelo conceitual de custos para a hotelaria e sua contribuição para otimizar o processo de tomada de decisão gerencial das atividades de pequenos empreendimentos hoteleiros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Gestão de custos e suas ferramentas

A gestão de custos compreende abordagens e atividades gerenciais relacionadas a decisões de planejamento e controle de curto e longo prazo, com vistas a agregar valor aos clientes e reduzir os custos dos produtos e serviços (Horngren, Datar, & Foster, 2004). Diversas ferramentas de Gestão de Custos podem ser utilizadas por gestores em empreendimentos hoteleiros para auxílio das tomadas de decisões, tais como controle de custos, métodos de custeio, análise do ponto de equilíbrio e da margem de contribuição e metodologias de formação de preço de venda baseado nos custos.

Uma das principais utilidades da gestão de custos é a identificação do custo unitário dos produtos e serviços ofertados pela empresa, que é realizada por meio de métodos de custeio. Para Megliorini (2012, p. 2) “métodos de custeio determinam o modo de valorização dos objetos de custeio – que pode ser uma operação, uma atividade, um conjunto de atividades, um produto, um departamento etc.” Existem diferentes métodos de custeio, dentre os quais destaca-se por sua aplicabilidade e utilização o custeio por absorção e o custeio variável.

O custeio por absorção, segundo Martins (2010, p. 24), “consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos”. Ele incide na assimilação de todos os custos relacionados aos produtos, sendo ele fixos ou variáveis, diretos ou indiretos.

O custeio variável, para Bertó e Beulke (2011, p. 34), “parte do princípio de que um produto, uma mercadoria ou um serviço são responsáveis apenas pelos custos e pelas despesas variáveis que geram”. São processos que geram os custos dos produtos e serviços que alteram de acordo com a quantidade de produção e vendas, havendo os custos apenas com o surgimento dos produtos ou serviços e que desaparecem juntamente com eles.

A utilização do custeio variável fornece informações adicionais que auxiliam o gestor na tomada de decisão: margem de contribuição e ponto de equilíbrio. De acordo com Martins (2010, p. 178), margem de contribuição “é o valor que cada unidade efetivamente traz à empresa de sobra entre sua receita e o custo que de fato provocou e que lhe pode ser imputada sem erro”. De acordo com Bruni (2012, p. 71) “o ponto de equilíbrio contábil apresenta o volume de vendas ou faturamento que determinado empreendimento precisa obter para cobrir todos os seus gastos”.

O custeamento dos produtos e serviços, independentemente do método de custeio adotado, pode ser realizado por meio da departamentalização ou centros de custos. Segundo Martins (2010, p. 65) departamento “é a unidade mínima administrativa para a contabilidade de custos, representada por homens e máquinas (na maioria dos casos) desenvolvendo atividades homogêneas”.

Outra forma de gerar informações mais acuradas sobre os custos dos produtos/serviços é por meio do custeio por atividades, também chamado de custeio ABC (de *Activity-Based Costing*). O ABC é uma forma de custeio que reduz de forma

sensível as variações que são provocadas no custo de produção quando se utiliza o custeio por absorção ou variável (Martins, 2010). Para a realização dessa tarefa é necessário identificar os gastos de produção organizados em grupos de atividades, identificar os direcionadores de custos para cada atividade, calcular uma taxa de absorção para cada atividade, absorver os custos da atividade dentro do produto ou serviço e calcular o custo total de produção por unidade (Martins, 2010).

A gestão de custos também pode ser utilizada para fornecer subsídios à definição do preço de venda de produtos ou serviços. O preço corresponde ao montante pago a alguém com a intenção de adquirir um produto ou serviço que venha agregado de algum benefício (Toni & Mazzon, 2011). De acordo com Santos (1991, p. 137), “o problema da formação dos preços está ligado às condições de mercado, às exigências governamentais, aos custos, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido (lucro)”. A precificação de um bem ou serviço deve conduzir a um valor que proporcione a maximização dos lucros na empresa, possibilitando a manutenção da mesma, atendendo a demanda e que melhor aproveite os níveis de sua capacidade instalada (Vieira & Souza, 2005).

Para Bruni e Famá (2012, p. 252), “três processos distintos podem ser empregados na definição de preços e costumam basear-se nos custos, no consumidor ou na concorrência”. As metodologias de formação de preço que se utilizam da informação de custos são abordagens financeiras, de acordo com as quais os preços dos produtos são determinados para obter um lucro justo acima de todos os custos associados à produção (Collins & Parsa, 2006). Nos processos que são baseados nos consumidores, as empresas buscam as percepções que os consumidores têm do valor do produto e não os custos dos vendedores. Na análise de concorrências, as empresas prestam pouca atenção a seus custos ou a sua demanda, a concorrência é que determina os preços a serem praticados. Lunkes (2009) adiciona uma quarta estratégia de formação de preços, mista, baseada nas três anteriores.

2.2 Gestão de custos na Hotelaria

A Hotelaria é uma indústria de bens de serviços cujo alvo principal é o fornecimento de hospedagem, alimentação, infraestrutura e serviços que atendam às necessidades básicas dos clientes (Sidônio, 2015). O principal produto na hotelaria são os serviços de hospedagens de que apresenta as seguintes características específicas (Tomé, 2019):

- Intangibilidade: são serviços que não podem ser tocados ou estocados;
- Inseparabilidade: são serviços produzidos e consumidos simultaneamente;
- Variabilidade: são serviços que dependem de quem executa e onde ocorre a prestação;
- Perecibilidade: por se tratar de um serviço, logo não pode ser estocado;
- Padronização: hospitalidade, serviços de arrumação dos apartamentos e alimentos e bebidas, que atendam a necessidade dos hóspedes;
- Qualificação da mão de obra: serviços de qualidade que garantem o sucesso do hotel.

A estrutura dos meios de hospedagem normalmente é constituída de departamentos formais para alcançar seus objetivos e metas, dos quais se destacam (Sidônio, 2015):

- Gestão: administração do hotel, que coordena todo o trabalho garantindo o funcionamento e a gerir receitas;

- Governança: responsável pela limpeza das unidades habitacionais e da área pública do hotel e pelo serviço de lavanderia e rouparia;
- Recepção: área de maior destaque, em que é realizada a parte central das atividades, mantendo um contato direto com o hospede, sendo localizada no lobby do hotel;
- Alimentos e bebidas: segundo maior centro de receitas na maioria dos hotéis, dependendo do tamanho das operações, a receita desse setor pode ser significativa, mas sem ultrapassar a venda de hospedagem.

Segundo Vieira e Souza (2005), os empreendimentos hoteleiros, assim como todas as empresas voltadas à prestação de serviços, possuem características que as diferenciam das empresas industriais para as quais foram criados os sistemas tradicionais de contabilidade de custos ou gerencial. Por trabalhar sob pedidos, torna-se importante dispor de uma contabilidade de custos efetiva, que ajude o administrador a conhecer os custos e a rentabilidade por serviço prestado. Castelli (1999) argumenta que um hotel difere de uma indústria no que tange aos custos em virtude do gasto elevado com mão-de-obra e depreciação, gasto reduzido com matéria-prima, prevalência de custos fixos e impossibilidade de se estocar produtos como diárias e *couverts*.

Métodos de custeio, como o custeio variável e o custeio por absorção, podem ser utilizados para mensurar o custo dos produtos e serviços ofertados pelos empreendimentos hoteleiros. Ressalte-se, neste sentido, que para a geração de informações gerenciais o custeio variável é mais apropriado, por proporcionar a análise da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. Ademais, a utilização de centros de custos e de custeio baseado em atividades, além de gerar informações mais precisas, fornece informações sobre o consumo de custos nos diversos setores do empreendimento (como governança, recepção e reserva, alimentos e bebidas e administração) e na realização das principais atividades operacionais do empreendimento.

Com relação ao preço de venda, as tarifas de hospedagem são influenciadas pela oferta e procura, ou seja, está relacionado à quantidade e ao preço de venda dos produtos e serviços ofertados, dependendo da compra pelo consumidor (Parolin, 2014). Neste sentido, gestores de empreendimentos hoteleiros utilizam menos as informações de custos para a precificação dos produtos e serviços, preferindo metodologias de formação de preços baseadas no mercado (Vieira & Souza, 2005).

Dadas as características específicas da Hotelaria, pesquisas têm sido feitas no sentido de indicar as ferramentas de Gestão de Custos utilizadas por empreendimentos hoteleiros e a importância da Gestão de Custos para a hotelaria, que serão destacados a seguir.

Lima, Egito e Silva (2004) realizaram uma pesquisa nos hotéis de grande e médio porte no Rio Grande do Norte, com o intuito de buscar informações sobre custos no processo gerencial. Os resultados do trabalho apontaram que o conhecimento relativo a custos é importante para o entendimento dos recursos consumidos nas organizações, mas que apenas alguns gestores afirmaram estar cientes dessa ação em seus processos decisórios.

Vieira e Souza (2005) realizaram uma pesquisa em 16 hotéis de lazer (resorts) na região Sul do Brasil, com o intuito de analisar a utilização dos sistemas de informações sobre custos. Os resultados revelaram que a maior parte dos hotéis não utilizava a contabilidade de custos, tendo em vista a falta de conhecimento e a

complexidade da empresa, mas reconhecem a importância sobre o assunto para sobrevivência em um mercado competitivo.

Leitão e Silva (2006) realizaram uma pesquisa cujo objetivo era discutir sobre a utilização do custeio variável no processo de gestão dos hotéis do Nordeste. Os resultados apontaram que o método de custeio variável, quando utilizado por gestores em hotéis, pode melhorar a qualidade das informações e decisões relativas a negócios.

A pesquisa de Lunkes (2009) visou identificar e analisar as ferramentas de custos utilizadas pelos gestores hoteleiros de Florianópolis. Os resultados apontaram que as informações de custos nos empreendimentos hoteleiros são um fator chave para o sucesso, principalmente no desempenho, formação de preços e elaboração de resultados.

Lunkes et al., (2018) analisaram a adoção de práticas de Contabilidade Gerencial em empreendimentos hoteleiros, sendo aplicado um questionário em 15 hotéis da cidade de Florianópolis-SC. Os resultados mostraram que os hotéis adotam práticas tradicionais como métodos de custeio, a utilização do orçamento para planejamento anual e controle de custos, além de medidas de rentabilidade e análise de rentabilidade do produto e de clientes, análise dos pontos fortes e fracos e posicionamento dos concorrentes.

Struckas, Borinelli e Rocha (2019) investigaram a utilidade das informações de custos durante o processo de tomada de decisão dos gestores em empreendimentos hoteleiros brasileiros. Os resultados revelaram os artefatos mais utilizados pelos gestores de empreendimentos hoteleiros brasileiros são: Mensuração de Custos – custeio pleno e custeio por absorção; Gestão Operacional de Custos – análise custo-volume-lucro, análise vertical, análise horizontal e custeio baseado nas atividades; Gestão Estratégica de Custos – gestão do custo alvo e gestão com base nas atividades.

Silva et al. (2020) realizaram uma pesquisa com o objetivo de apurar, mediante a utilização da departamentalização, os custos da diária de um hotel de 4 estrelas localizado no litoral da cidade de Maceió, sob a óptica do custeio por absorção. Os resultados revelaram os gastos via departamentalização, administrativos e de produção, e foram identificados entre as fontes de receita, os custos totais com hospedagem, taxa média de ocupação anual e o número médio de diárias vendidas, revelando assim o custo médio da diária do hotel.

A análise dos estudos anteriores indica a importância das ferramentas da gestão de custos para a gestão de empreendimentos hoteleiros, bem como a utilização de algumas dessas ferramentas por gestores de empreendimentos hoteleiros de grande porte em diversas regiões do Brasil. Entretanto, não se analisou como a gestão de custos pode ser utilizada por gestores de empreendimentos hoteleiros de pequeno porte.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, este estudo se caracteriza como descritivo. Para Gil (2008, p. 28), as pesquisas descritivas “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. Nesse sentido, o trabalho descreve a estrutura de custos da empresa estudada, indicando medidas que podem ser tomadas para a melhor gestão de custos.

A estratégia de pesquisa é o estudo de caso. Segundo Yin (2005), o estudo de caso contribui para o conhecimento que temos dos fenômenos individuais,

organizacionais, sociais, políticos e de grupo, além de outros fenômenos relacionados, permitindo uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos acontecimentos da vida real. O estudo de caso foi realizado em um hotel na cidade de Baturité (CE). O meio de hospedagem escolhido para o estudo de caso dispõe de vinte e quatro unidades habitacionais, se enquadrando dentro categoria de hotel de pequeno porte.

A coleta de dados foi realizada através de uma entrevista semiestruturada sobre o funcionamento da organização e observação não participante. A entrevista foi realizada no dia 04 de dezembro de 2019, e sua estrutura está disponível no Apêndice 1. A observação não participante ocorreu entre os meses de junho e julho de 2019. As respostas e anotações obtidas foram suficientes para o conhecimento da estrutura, o contexto da organização e os controles internos utilizados na empresa, dados necessários para execução do trabalho.

Para identificar as ferramentas de gestão de custos aplicáveis a empreendimentos hoteleiros procedeu-se a uma pesquisa bibliográfica, que segundo Gil (2008) “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Foram analisados trabalhos teóricos e empíricos sobre gestão de custos aplicados à Hotelaria, descritos no referencial teórico.

Quanto à abordagem do problema, o estudo se caracteriza como de análise qualitativa, que segundo Creswell (2007, p. 186), “é fundamentalmente interpretativa. Isso significa que o pesquisador faz uma interpretação dos dados”. Na pesquisa qualitativa “o pesquisador mantém contato direto com o ambiente e o objeto de estudo em questão, necessitando de um trabalho mais intensivo de campo. Nesse caso, as questões são estudadas no ambiente em que elas se apresentam sem qualquer manipulação intencional do pesquisador” (Prodanov & Freitas, 2013, p. 70). A partir dos dados coletados na entrevista e na observação não participante e da análise da literatura, foi proposto um modelo conceitual de gestão de custos para o hotel objeto do estudo de caso.

4 RESULTADOS

4.1 Descrição da empresa

O hotel objeto do estudo de caso foi fundado em 2012, concebido da oportunidade de turismo de negócios e de lazer. O empreendimento conta com 24 unidades habitacionais (UHs): 23 apartamentos standard, com hospedagem, wi-fi, tv a cabo, café da manhã, amenidades e estacionamento incluso na hospedagem; e um apartamento suíte, com todos os serviços inclusos do Standard, com adicional do frigobar, varanda, secador de cabelo e banheira. A recepção funciona 24 horas por dia e disponibiliza um freezer com vendas de bebidas para os hóspedes.

O empreendimento tem em seu quadro de colaboradores uma gerente, três recepcionistas e duas camareiras. A gerente é responsável pela supervisão dos colaboradores, controle de custos, divulgação e atração dos clientes através das mídias sociais. Os três recepcionistas se alternam durante os turnos na recepção, além de prestar auxílio na cozinha com limpeza de prataria e preparativos do café da manhã, como cortar frutas, organizar as mesas e deixar os alimentos em um balcão à disposição dos hóspedes. Pela manhã uma camareira fica na cozinha preparando os alimentos do café da manhã, enquanto a outra faz os serviços de limpeza nas UHs. Ao fim do período do café da manhã, a camareira que está na cozinha se dedica aos serviços de governança.

O controle de vendas de hospedagens é feito através de um *software* em que são registrados *check-ins* e *check-outs*, cadastros de hóspedes e seus respectivos consumos por diária. Por este *software* é possível verificar a quantidade de apartamentos disponíveis para venda, os que estão em manutenção ou em processo de limpeza diária. Essas informações são repassadas pelas camareiras em forma de planilhas preenchidas manualmente. Além disso, o consumo dos produtos consumidos do freezer que fica a disposição na recepção para os hóspedes é anotado pelos recepcionistas manualmente e somado ao total de consumo durante o período de estadia dos clientes.

O controle de custos do hotel é feito através de planilhas, sem departamentalização, ou seja, não há um controle de custos que possa ser identificado por setores, como custos em gerência, governança e alimentos e bebidas. É feito o controle do consumo de materiais necessários para a realização dos serviços diários (café-da-manhã e limpeza das UHs).

A taxa de ocupação média anual é de 67%. O tarifário do hotel varia de acordo com o número de hóspedes e tipo de acomodação: individual, duplo, triplo, quádruplo e suíte. Além disso, existem pacotes promocionais, semanais, datas comemorativas e descontos especiais para quem está em grupos com mais de 15 pessoas.

Quando questionada sobre os métodos utilizados para a formação do preço da diária, a gestora relatou que se baseia nos custos e nos preços praticados pela concorrência. Entretanto, não foi especificado se é utilizada alguma metodologia específica de precificação da diária.

4.2 Informações de custos para tomada de decisão

A análise dos dados coletados no estudo de caso indica que a gestão do hotel faz um controle parcial dos custos, incluindo apenas o consumo de materiais necessários para a realização dos serviços diários. Não foi identificado nenhum controle sobre outros custos, como depreciação e manutenção do ativo imobilizado e consumo de enxoval. Observou-se também que não há classificação dos custos quanto ao volume de produção (fixos e variáveis) e aos serviços (diretos e indiretos), o que prejudica a análise de custos e o cálculo do custo unitário dos serviços prestados.

Outra informação de custos bastante relatada na literatura sobre gestão de custos na Hotelaria que não é gerada pelo hotel, são os custos de cada departamento (gerência, A&B, recepção e reserva e governança). Embora seja um hotel de pequeno porte e haja muitos custos comuns a estes departamentos, a departamentalização dos custos, além de reduzir a arbitrariedade da alocação de custos indiretos aos produtos e serviços, fornece ao gestor informações detalhadas dos recursos consumidos em cada departamento.

Também não foi identificada nenhuma sistemática para o cálculo do custo unitário da diária e do desempenho econômico do empreendimento. Para tanto, seria necessário o controle mensal dos custos, que é feito parcialmente, e da receita de vendas, que já é realizado. A aplicação de métodos de custeio gera informações sobre o custo unitário das diárias. E caso se utilize o custeio variável, informações adicionais para análise de custos podem ser geradas, como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

Quanto à formação de preços, a gestora relatou que utiliza informações de custos para este fim, embora não tenha detalhado qual metodologia é utilizada. Ressalte-se, entretanto, que a ausência de um adequado controle de custos pode

subestimar o custo unitário da diária, resultando em uma precificação que pode ser insuficiente para cobrir os custos e remunerar os sócios.

4.3 Proposição do modelo de gestão de custos

Com base na análise das informações coletadas no estudo de caso e da literatura de gestão de custos na Hotelaria foi proposto um conjunto de ferramentas de gestão de custos a ser aplicado no hotel: controle de vendas e receitas, controle de custos, controle de estoque e imobilizado, cálculo do resultado, análise de custos e formação do preço de diárias. A seguir são detalhadas as sugestões para cada uma destas ferramentas.

O sistema de controle de vendas utilizado no hotel é suficiente para gerar as informações necessárias sobre taxa de ocupação e número de diárias vendidas. Adicionalmente devem-se registrar as receitas diariamente, decorrentes de diárias e consumo de produtos. A receita média por diária é calculada pela razão entre a receita total e o número de diárias comercializadas.

O controle de custos proposto organiza o hotel em departamentos. Martins (2010) menciona que os departamentos são uma das melhores formas de controlar o funcionamento de empreendimentos hoteleiros, sendo possível definir e avaliar os custos, os desempenhos e as tomadas de decisões por departamentos. Para isso é necessário identificar quais são os departamentos que compõem a empresa e relacionar quais os custos e os níveis de desempenhos para a tomada de decisão por setor. No hotel pesquisado, conforme relatado pela literatura, foi possível identificar quatro departamentos: gerência, recepção, governança e alimentos e bebidas (A&B) (Sidônio, 2015).

Com base nos custos mensais do hotel, propõe-se um modelo de controle de custos (fixos e variáveis) por departamento, conforme mostrado no Quadro 1, que permite identificação do real consumo em cada departamento.

	Departamento	Custos fixos	Custos variáveis
Custos diretos	Gerência	Salário da gerente Honorários contábeis Depreciação de imobilizado	Material de escritório Manutenção de imobilizado
	Recepção	Salário dos recepcionistas Fardamentos Depreciação de imobilizado	Material de escritório Manutenção de imobilizado
	Governança	Salário das governantas Lavanderia Depreciação de imobilizado	Enxoval Material de limpeza Amenidades Material de escritório Manutenção de imobilizado
	A&B	Depreciação de imobilizado Salário da governanta Salário do recepcionista	Insumos Gás de cozinha Manutenção de imobilizado
Custos indiretos	Não aplicável	Tributos fixos Internet Telefone TV a cabo	Tributos variáveis Água Energia

Quadro 1: Proposta de modelo de controle de custos

Fonte: Elaborado pelos autores

Os custos diretamente associados às unidades habitacionais foram incluídos no departamento de governança. Os salários do recepcionista e da governanta que

prestam serviço ao departamento de A&B serão divididos entre dois departamentos, de acordo com o tempo de efetivo serviço em cada departamento. Os custos indiretos, utilizados por todos os departamentos, são controlados à parte, e não são apropriados aos departamentos. O rateio dos custos indiretos não é recomendado para fins gerenciais por poder gerar informações distorcidas (Martins, 2010).

O custo unitário, conforme Martins (2010), é calculado com base nos custos mensais, divididos pelos equivalentes a produção de um determinado período. No caso do hotel, é calculado pela razão entre os custos totais e o número de diárias comercializadas. Com isso, é possível definir metas e estratégias sobre os gastos e consumos do hotel, além de ampliar o controle dos custos. O hotel dispõe de relatórios que são elaborados com base nas informações que são repassadas pelos colaboradores diariamente sobre o consumo de materiais necessários para a realização dos serviços. Com essas informações é possível mensurar os custos relacionados a cada departamento em cada período. A partir do controle de vendas (diárias) e de custos (Quadro 1), pode-se calcular o custo unitário por diária total do hotel, bem como o custo por diária para cada departamento e o custo variável unitário do período, pela divisão dos custos pelo número de diárias vendidas.

Além do controle de custos, o modelo de gestão de custos proposto inclui o controle de estoques e de ativo imobilizado. Martins (2010) ressalta a importância de se avaliar os estoques físicos para comparar e determinar o reabastecimento para os próximos períodos. Em hotelaria não é possível estocar os serviços por se tratar de um produto intangível (Tomé, 2019). Entretanto, é necessário reavaliar os estoques de materiais e insumos que são utilizados em cada departamento, como por exemplo: material de escritório (gerência, recepção e governança), insumos (A&B), material de limpeza (governança e A&B), amenidades (governança) e enxoval (governança).

O controle de imobilizado deve conter a descrição do item, o setor em que é utilizado, o preço de aquisição e informações sobre manutenção e depreciação (vida útil, taxa de depreciação, depreciação mensal). Por se tratar de uma pequena empresa, não é recomendada a utilização de métodos de depreciação que demandam custos informacionais altos, podendo ser utilizada a depreciação linear. O controle de imobilizado, além de estimar o custo com depreciação, auxilia o gestor em decisões sobre substituição e manutenção de itens.

Para o cálculo do desempenho econômico do hotel o método de custeio recomendado é o custeio variável, por reduzir a necessidade de rateio e ser mais útil para a tomada de decisão (Martins, 2010). Além de informações sobre o resultado (lucro ou prejuízo), o custeio variável permite o cálculo da margem de contribuição, do ponto de equilíbrio e da margem de segurança. Outros indicadores úteis à análise de custos são o custo variável unitário e o lucro médio por diária, calculados com base na comparação dos resultados com o número de diárias comercializadas.

O método de formação de preços proposto para o hotel é a estratégia mista de custos, concorrentes e mercado (Lunkes, 2009). Por meio da análise dos custos e do resultado do ano anterior, estabelece-se o custo unitário esperado (por diária) e acrescenta-se a este uma margem de lucro desejada, método de formação de preço baseada no custo denominada de *mark-up* (Martins, 2010). Esse preço seria uma referência sujeita a reajustes, dependendo das condições de mercado, preço praticado por concorrentes e negociação específica com os clientes.

Dessa forma, através da aplicação desse modelo a gestão disporá de um conjunto de informações mais acuradas sobre os custos do hotel, que poderão ser utilizadas como subsídio à tomada de decisão: custo total, custo por diária, custo por

departamento, receita de vendas total, receita de vendas por diária, resultado mensal, margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio de um estudo de caso em um hotel localizado na cidade de Baturité-CE, o presente trabalho teve como objetivo analisar a utilização de ferramentas de gestão de custos para empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. Inicialmente foram descritos os principais controles utilizados no hotel e identificadas as informações de custos que podem influenciar no processo de decisão. Com base nestes dados foram sugeridas medidas a serem adotadas pela gestão do hotel para o aprimoramento da gestão de custos.

O empreendimento utiliza um *software* para controlar reservas e hospedagens, porém os resultados revelaram que o hotel não emprega nenhuma ferramenta para o controle de custos, fazendo controle de forma parcial e manual dos custos fixos e variáveis. A partir da literatura sobre gestão de custos na Hotelaria foi possível identificar informações de custos que influenciam no processo de decisão e propor um conjunto de ferramentas de gestão de custos que podem ser aplicadas a empreendimentos hoteleiros de pequeno porte: para controles de vendas e receitas, controle dos custos por departamentalização, controle de estoques e imobilizado, cálculo do resultado econômico, análise de custos por meio de custeio variável e utilização do método misto para a formação do preço da diária.

Sistemas de gestão de custos são ferramentas que auxiliam o processo de tomada de decisão gerencial. Embora haja restrições financeiras que inviabilizem altos investimentos de hotéis de pequeno porte nestes sistemas, o benefício gerencial das informações de custos justifica a implementação de controles simplificados dos custos e do desempenho econômico nestes empreendimentos.

A principal contribuição do trabalho foi a identificação das ferramentas de gestão de custos que podem ser utilizadas em hotéis de pequeno porte. Ainda que este trabalho seja definido como estudo de caso, o modelo proposto pode ser adaptado para outros pequenos empreendimentos hoteleiros, possibilitando uma abrangência dos controles internos, identificação dos setores e suas necessidades, de acordo com a realidade de cada um.

Finalmente, acredita-se que o presente trabalho possibilite a contribuição como fonte de pesquisa referencial para profissionais e acadêmicos do ramo da Hotelaria, a fim de discutir a aplicar as ferramentas da contabilidade de custos para auxiliar o gerenciamento de empreendimentos hoteleiros de pequeno porte. Estes empreendimentos, embora tenham estrutura reduzida e baixo investimento, formam a maior parte da rede hoteleira brasileira, e carecem de estudos voltados para suas especificidades. A utilização de ferramentas de gestão de custos não é garantia de sucesso para estes empreendimentos, mas geram informações que otimizam a tomada de decisão gerencial.

REFERÊNCIAS

- Bertó, D. J., & Beulke, R. (2011). *Gestão de custos*. 2. ed. São Paulo: Saraiva.
- Bruni, Adriano Leal. (2012). *Administração de custos, preços e lucros*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Bruni, A. L., & Famá, R. (2012). *Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e excel*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Castelli, G. (1999). *Administração hoteleira*. 6. ed. Caxias do Sul: EDUCS.

- Collins, M., & Parsa, H. G. (2006). Pricing strategies to maximize revenues in the lodging industry. *International Journal of Hospitality Management* 25(1), 91-107.
- Creswell, J. W. (2007). *Projeto de Pesquisa: métodos qualitativos, quantitativos e mistos*. 2 ed. Porto Alegre: Artmed.
- Dumer, M. C. R., Mariani, E. P., Mendonça, M. M., & Costa, W. B. (2019). Contabilidade de custos no setor de hoteleiro de Guarapari-ES: análise da percepção de relevância e conhecimento pela matriz de slack. *Revista GESTO*, 7(2), 62-80.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2004). *Contabilidade de custos: uma abordagem gerencial*. 11 ed. São Paulo: Prentice Hall.
- Leitão, C. R. S., & Silva, J. D. G. (2006). Utilização do Custeio Variável no Gerenciamento de Hotéis: uma pesquisa no setor hoteleiro do nordeste brasileiro. *Contabilidade Vista & Revista*, 17(3), 25-43.
- Lima, G. A. S. F. D., Egito, M. O. T. D., & Silva, J. D. G. D. (2004). Utilização de informações de custos no processo gerencial: estudo comparativo entre a hotelaria do Estado do Rio Grande do Norte e a região nordeste, sob a ótica da gestão econômico-financeira. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15, 106-116.
- Lunkes, R. J. (2009). Informações de custos: um estudo em empresas hoteleiras na cidade de Florianópolis-SC. *Revista Turismo em Análise*, 20(2), 345-368.
- Lunkes, R. J., Costa, C. H., Bortoluzzi, D. A., & Rosa, F. S. (2018). Estudo sobre a adoção de práticas de contabilidade gerencial em empresas hoteleiras de Florianópolis, SC, Brasil. *Revista Turismo em Análise*, 29(2), 216-235.
- Martins, E. (2010). *Contabilidade de custos*. 10. ed. São Paulo: Atlas.
- Megliorini, E. (2012) *Custos: Análise e Gestão*. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall
- Parolin, C. F. (2014). Revenue management: estudo de caso do gerenciamento de receitas em uma rede hoteleira. *CULTUR: Revista de Cultura e Turismo*, 8(1), 119-139.
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. D. (2013). *Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.
- Ribeiro, A. C., & Riedo, I. G. (2019). A utilização da contabilidade gerencial e seus benefícios para o setor hoteleiro. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (marzo).
- Santos, J. J. (1991). *Formação de preços e do lucro*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Sidônio, L. V. (2015). *Gestão Hoteleira*. Montes Claros-MG: IFMG.
- Silva, C. R. B., da Silva, V., Guedes, K. L. A., Costa, C. E., & Cavalcante, P. S. (2020). Departamentalização dos custos na atividade hoteleira: apuração do custo da diária sob a ótica do custeio por absorção. *ABCustos*, 15(2).
- Struckas Filho, C. S., Borinelli, M. L., & Rocha, W. (2019). Análise descritiva da utilidade da informação de custos nas empresas brasileiras de hotelaria: uma visão sob a perspectiva do tomador de decisão. Anais do Congresso Brasileiro de Custos, Curitiba, PR, Brasil, 26
- Tomé, L. M. (2019). Panorama do Setor Hoteleiro no Brasil. *Caderno Setorial ETENE*, 4(93).
- Toni, D., & Mazzon, J. A. (2011). Configuração da Imagem de Preço de Produto: Proposição e Teste de um Modelo Teórico e Escala para a Mensuração da Imagem de Preço de Produto (EMIPP). *Anais do Encontro Nacional da*

Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil, 35.

Vieira, W. Q., & de Souza, M. J. B. (2005). Gestão de custos nos hotéis de lazer da região sul do Brasil. *Turismo-Visão e Ação*, 7(3), 427-438.

Yin, R. K. (2005). *Estudo de Caso: Planejamento e Métodos*. 3ª. ed., Porto Alegre: Bookman.